



## فرا ترکیب عوامل موثر در رفتار اخلاقی حسابرسان برای حفظ اعتماد

### عمومی به حرفه

مریم محسن زاده گلفزانی

دانشجوی دکترای گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران

محسن خدادادی<sup>۱</sup> ©

استادیار گروه حسابداری، واحد رودسر و املش، دانشگاه آزاد اسلامی، رودسر، ایران

یاسر رضائی پیتته نوئی

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه گیلان، رشت، ایران

(تاریخ دریافت: ۳۰ اردیبهشت ۱۴۰۲؛ تاریخ پذیرش: ۲۹ آبان ۱۴۰۲)

امروزه یکی از رکن‌های اساسی مطالعه رفتار سازمان‌ها، پرداختن به اخلاق و ارزش‌های اخلاقی است. رفتارهای اخلاقی، نماد بیرونی سازمان‌ها را شامل می‌شود، که از ارزش‌های متنوع اخلاقی تشکیل می‌شود، که در آن سازمان‌ها، تجلی یافته‌اند. پژوهش حاضر با هدف توصیف متغیر رفتار اخلاقی و یافتن عوامل موثر در رفتار اخلاقی حسابرسان صورت پذیرفت؛ با مطالعه مدل‌های گوناگون رفتار اخلاقی، عوامل متعددی به عنوان فاکتورهای موثر در رفتار اخلاقی حسابرسان شناسایی شدند. در پژوهش حاضر برای شناسایی عوامل موثر در رفتار اخلاقی حسابرسان از تحلیل فرا ترکیب استفاده شد که در نهایت ۱۱ مؤلفه شامل: ارزش‌های اخلاقی شرکت، اصول رفتاری، باورها، تاثیر والدین، تربیت، زیرساخت‌های اخلاقی، سبک رهبری مبتنی بر اخلاق، عوامل فردی، محیط اخلاقی، نظارت مبتنی بر اخلاق و وجدان به عنوان عوامل موثر در رفتار اخلاقی حسابرسان شناسایی شدند. یافته‌های پژوهش حاضر می‌تواند راهگشایی مناسب برای بهبود رفتار اخلاقی حسابرسان باشد و باعث افزایش کیفیت حسابداری و در نتیجه حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابداری شود.

**واژه‌های کلیدی:** رفتار اخلاقی، حسابرسان، تحلیل فرا ترکیب.

<sup>1</sup> mkhodadadi@yahoo.com

## مقدمه

اخلاق پایه و اساس هر جامعه است که مسئول و زمینه ساز توسعه معنی دار و پایدار است [۳۱]. در سطح جهانی، کاهش مداوم ارزش‌های اخلاقی در سازمان‌ها و جوامع نگرانی را برای مطالعات اخلاقی در جوامع بیشتر کرده است [۲۹]؛ [۲۸]. با بهبود اخلاق می‌توان اعتماد عمومی را به حرفه حسابداری و حسابرسی بازگرداند. مجامع حرفه‌ای، دولت و غیره می‌توانند نقش اساسی در بهبود پایه‌های اخلاقی، حرفه حسابداری و حسابرسی ایفا کنند. همچنین سازمان‌ها با توجه بیشتر به اخلاق و مباحث اخلاقی که باعث ارتقاء مسئولیت اجتماعی می‌شود، در ایجاد، حفظ و بهبود پاسخگویی سازمانی تأثیر خواهند داشت. رسوایی‌های اخلاقی و مالی برخی از شرکت‌ها و سازمان‌های مطرح دنیا، گویای آن است که حسابداران و حسابرسان، در انجام وظیفه خود در حفاظت از منافع سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان، موفق عمل نکرده و رسوایی‌هایی به بار آورده و باعث نشانه‌گیری انگشت اتهام به سوی خود شده‌اند [۴]. از این رو افکار عمومی را به سمت درک مجدد ارزش‌های اخلاقی و داشته و ابعادی برای بررسی نقش اخلاق و رفتارهای اخلاقی در سراسر دنیا مهیا نموده است. این وضعیت باعث ایجاد هزینه بیشتر برای مؤسسات حسابرسی می‌شود، لذا انجام تحقیقات در خصوص نیروی انسانی و شناسایی رفتار حسابرسان، لازم و ضروری می‌باشد؛ چون که می‌تواند به یک فضای کاری ایده آل و مناسب برای ایشان و منجر افزایش اثربخشی و کارایی فعالیت‌هایشان شود. با توجه به نقش‌های ضروری که حسابداری در تلاش‌های انسان و اقتصاد جهانی بازی می‌کند، محققان سعی کرده‌اند از ابعاد مختلف درک کنند، چه عواملی باعث می‌شود افراد حرفه‌ای بسیار ماهر، با پاداش خوب، مسئولیت محافظت از منافع مردم در امور مالی، رفتار مغایر با استانداردهای حرفه‌ای را داشته باشند [۲۹].

به طور کلی، حسابداران کار خود را در زمینه‌ها و بخش‌های مختلف تلاش‌های انسانی انجام می‌دهند، که نگرانی‌های اخلاقی جدی را شامل می‌شود. به همین ترتیب، فرصت‌های مختلفی برای انجام رفتارهای غیراخلاقی در کار آنها وجود دارد [۲۷]. پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به این سوال است که عوامل شخصی تأثیرگذار بر رفتار اخلاقی حسابرسان کدامند؟ و با توجه به رویکرد تفسیری-ساختاری عوامل موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان در قالب مدل چگونه طراحی می‌شوند؟ در صورت پاسخ به این پرسش به سیاست‌گذاران حرفه حسابداری و حسابرسی کمک می‌کند که ویژگی‌های اخلاقی و فردی در تدوین استانداردها و آئین رفتار حرفه‌ای توجه کنند و راهنمای سازمان‌ها برای جذب و پرورش نیروهای اخلاق مدار باشد تا باعث کاهش بروز تخلفات مالی شده و اعتماد عمومی به این حرفه بازگردانده شده و سلامت مالی جامعه، عملکرد سازمانی و بهره‌وری در سازمان افزایش یابد.

نوآوری پژوهش حاضر آن است که در زمینه رفتار اخلاقی حسابرسان رویکردهای پژوهشی چندان مورد بررسی قرار نگرفته است و بیشتر تحقیقات قبلی معیارهای حسابرس به عنوان فرد تخصصی در حیطه‌های مؤسسات را بررسی نموده‌اند و کمتر به نقش تأثیرگذار ویژگی‌های فردی و درونی حسابرسان در مؤسسات حسابرسی پرداخته‌اند. پس توجه به مفهوم رفتار اخلاقی به عنوان عامل موثر در انجام هرچه بهتر فرایند حسابرسی، می‌تواند باعث افزایش کیفیت حسابرسی گردد و حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی را

نتیجه دهد. در ادامه مقاله ابتدا مبانی نظری تحقیق شرح داده شده و روش‌شناسی پژوهش معرفی می‌گردد؛ سپس یافته‌های پژوهش مورد بحث قرار می‌گیرد و در انتها، نتایج و پیشنهادات ارائه می‌شود.

### مبانی نظری

اخلاق مجموعه صفات روحی و باطنی انسان است و به گفته بعضی از دانشمندان، گاه به بعضی از اعمال و رفتارهایی که از خلقیات درونی انسان ناشی می‌شود، نیز اخلاق گفته می‌شود (اولی اخلاق صفاتی است و دومی اخلاق رفتاری). اخلاق مجموعه‌ای از فرایندهای عینی معنوی است که دخالت تام در رشد خود واقعی دارد. و همچنین فرایندی که طی آن، در کارکرد واحدهای صفاتی با ارگانیزم معنوی تعادل ایجاد می‌شود [۱۴]. سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه (OECD) نیز با طراحی یک زیرساخت اخلاقی که در واقع یکی از الگوهای اثربخش مدیریت اخلاقیات محسوب می‌گردد سعی در کنترل فساد و حفظ و ارتقای اخلاقیات و اصلاح رفتارهای نامطلوب در اغلب کشورهای عضو خود کرده است. از سوی دیگر نظریه‌های اخلاقی نیز نقش برجسته‌ای در فلسفه اخلاق ایفا می‌کند. هدف نظریه اخلاقی، پاسخ به پرسش معیارهای ارزش اخلاقی است. نظریه‌های اخلاقی به این دلیل در حسابداری و حسابرسی به کار برده می‌شود که می‌تواند تعیین کند چه رفتار یا تصمیم‌گیری در حسابداران و حسابرسان اخلاقی است و توضیح می‌دهد چه چیزی در شرایط تصمیم‌گیری حسابداران و حسابرسان درست و چه چیزی غلط است [۱۸].

در نتیجه، می‌توان رفتار اخلاقی آنان را شناسایی و همچنین، رفتار درست اخلاقی را تعریف کرد. حسابداران و حسابرسان متعهد هستند که بر اساس عینیت و درستی و در جهت منافع و رفاه عموم فعالیت کنند [۸]. با وجود این، اهمیت مطالعه نظریه‌های اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی برجسته می‌شود. لیکن، یکی از مهم‌ترین مشکل‌هایی که برای هر نظریه اخلاقی در این حرفه وجود دارد، عدم پذیرش همگانی یا مقبولیت عام آن نظریه است. ممکن است آنچه در یک فرهنگ و در میان برخی مردم خوب و اخلاقی است در فرهنگی دیگر و در میان مردمی با اعتقادهای اجتماعی یا دینی متفاوت، بد و به لحاظ اخلاقی نادرست باشد. این مسئله در بسیاری از موارد موجب می‌شود که انسان‌ها تصور کنند هیچ معیاری برای تعیین درستی یک نظریه اخلاقی وجود ندارد و همه نظریه‌های اخلاقی به یک اندازه موجه است. فلسفه اخلاق به تحلیل و بررسی فلسفی این مسئله می‌پردازد و راه کار مناسبی برای مواجهه با آن‌ها می‌یابد [۲۱]. مطالعه اخلاق می‌تواند افراد را نسبت به استفاده از اصول مربوط برای تصمیم‌گیری و انجام رفتار اخلاقی در موقعیت‌های دشوار اخلاقی، آگاه سازد. از آنجا که پیچیدگی مسائل اخلاقی همواره در حال تغییر است، شایسته است حسابداران و حسابرسان نیز آگاهی کافی از ساختارهای پشتوانه استدلال و نظریه‌های اخلاقی داشته باشند تا بتوانند مسائل اخلاقی پیش رو را حل و فصل کنند و رفتار اخلاقی درست از خود بروز دهند [۲۴]. حرفه حسابداری در پی گسترش تقاضا و شتاب برای ارائه خدمات، با پرسش توسعه اخلاق حرفه‌ای و لزوم آموزش به حسابداران حرفه‌ای روبرو است. حسابرسان باید تا جایی که می‌توانند مجدداً و مطابق با مواردی که به آنها آموزش داده شده است، کار کنند. آنها باید همواره گزارش کاملی در ارتباط با مسائلی که در حین کار با آنها مواجه شده‌اند، به مدیران ارشد خود بدهند. مواردی مانند سستی، سرهمبندی کردن گزارش‌ها و پنهانکاری، مطابق قانون و اخلاق نیستند. آنچه از

رفتار اخلاقی مدنظر است تأکید بر این نکته است که کیفیت مدنظر در حسابداری نه تنها مربوط به دانش فنی در حرفه است بلکه بایستی رفتار اخلاقی حسابداران را نیز شامل شود [۱۰].

لغزش‌ها و اشتباهات اخلاقی برخی از حسابرسان، علت بسیاری از شکست‌های حسابرسی بوده، که از روزهای اولیه تولد حرفه حسابرسی مورد توجه زیاد قرار گرفته است. تمامی شکست‌های حسابرسی، به دلیل رفتارهای غیراخلاقی حسابرسان نمی‌باشد، اما بسیاری از آن‌ها به رفتارهای غیراخلاقی یا حداقل رفتارهای غیرحرفه‌ای حسابرسان مربوط می‌شود [۹]. بنابراین، به دنبال این شکست‌ها، قوانین و استانداردهایی، مانند آئین رفتار حرفه‌ای، برای گسترش رفتار اخلاقی و حرفه‌ای میان حسابرسان تدوین شد. در واقع به منظور انگیزه دادن به حسابرسان، برای افزایش رفتارهای اخلاقی، دستورالعمل‌هایی تحت عنوان آئین رفتار حرفه‌ای توسط نهادهای حرفه‌ای حسابداری، تهیه شد [۹]. لذا برای مراقبت حرفه‌ای حسابرسان باید پیرو استانداردهای حرفه‌ای فنی و اخلاقی باشد [۶]. علیرغم تمامی تلاش‌های صورت گرفته، همچنان شاهد رفتارهای غیراخلاقی از حسابرسان می‌باشیم؛ بنابراین، توجه به نقش اخلاق موضوع بسیار با اهمیتی می‌باشد؛ به این دلیل که اگر حسابداران و حسابرسان موازین اخلاقی را رعایت نکنند ممکن است منافع سهامداران زیر پا گذاشته شود؛ همچنین با توجه به اینکه بسیاری از سامانه‌های تصمیم‌گیری اقتصادی از اطلاعات حسابداری به عنوان ورودی استفاده می‌کنند، نقش حسابداران و حسابرسان بسیار مهم می‌باشد [۱۱]. لذا نتیجه‌های این پژوهش می‌تواند در موارد زیر کاربرد داشته باشد: یافته‌های مطالعه حاضر برای مدیریت منابع انسانی در موسسات حسابرسی و همچنین مدیران مالی و حسابداران و حسابرسان و فعالان بازار سرمایه، می‌تواند بسیار مفید باشد، همچنین می‌تواند منبع مناسبی برای اساتید و دانشجویان کلیه رشته‌ها (به‌طور اختصاصی اساتید و دانشجویان حسابداری و مدیریت مالی)، باشد.

### پیشینه تجربی

اسماعیل و یوهانیس (۲۰۱۸) به بررسی عوامل موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی مالزی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر این است که رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی متأثر از قانون و ضوابط اخلاقی، تعهد حرفه‌ای، ارزش‌های اخلاقی شرکت و ایدئولوژی اخلاقی می‌باشد [۲۶]. ادکویا<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی درک حسابداران (رسمی و غیر رسمی) از عوامل شخصی تأثیرگذار بر رفتارهای اخلاقی حسابرسان در نیجریه را مورد بررسی قرار دادند؛ نتایج نشان داد که، ترس از تنبیه، مذهب، تربیت، وجدان، جنسیت و ارزش‌های شخصی تأثیرگذار بر رفتارهای اخلاقی حسابرسان هستند [۲۰]. بودهی‌اجا<sup>۲</sup> و مودی<sup>۳</sup> (۲۰۲۱) به بررسی تجربی رابطه بین فضیلت یک مدیر و رفتار (غیر) اخلاقی در زمینه تعهدات بخش دولتی هند پرداخته و همچنین نقش تعدیل‌کننده فرهنگ فاصله قدرت را ارزیابی کردند. آن‌ها با مطالعه ۲۵۶ مدیر و تحلیل عاملی اکتشافی، دو شکل از رفتارهای اخلاقی،

<sup>1</sup> Adekoya

<sup>2</sup> Sunil Budhiraja

<sup>3</sup> Sanjay Modi

یعنی رفتار دستکاری و رفتار منصفانه و مسئولیت‌پذیر را نشان دادند. همچنین آن‌ها دریافتند که ادراک نسبت به فرهنگ فاصله قدرت، رابطه بین فضیلت یک مدیر و رفتار (غیر) اخلاقی را تعدیل می‌کند [۲۳]. رمزی بن کریم<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۲۱) شواهد جدیدی در مورد تأثیر دو عامل، تشویق رفتار اخلاقی شرکت‌ها (یک موسسه غیررسمی) و تقویت استانداردهای حسابرسی (یک موسسه رسمی) بر فرار مالیاتی ارائه دادند و اذعان داشتند حتی اگر امکان داشته باشد که استانداردهای حسابرسی قوی فرار مالیاتی را کاهش دهد، اما رفتار اخلاقی شرکت‌ها از نظر آماری تأثیر قوی‌تری در دستیابی به این هدف دارد [۲۲]. جیموه<sup>۲</sup> و فولاجیمی<sup>۳</sup> (۲۰۲۲) رفتارهای اخلاقی و استقلال حسابرسان مستقل را در گزارش‌های مالی شرکت‌های تولیدی نیجریه مورد بررسی قرار دادند و دریافتند که استقلال حسابرسان و رفتارهای اخلاقی تأثیر مثبتی بر گزارش مالی شرکت‌های پذیرفته شده در نیجریه دارد. این مطالعه توصیه می‌کند که حسابرسان باید استقلال حرفه‌ای، شایستگی و اجتناب از شیوه‌های غیر اخلاقی برای ارتقای گزارش‌های مالی شرکت‌ها داشته باشند [۳۱]. فنتمیم دارکوا و پاتریشیا دارکوه (۲۰۲۳) تأثیر ارزش‌های شخصی بر رفتار اخلاقی دانشجویان کارشناسی رشته حسابداری را مورد مطالعه قرار دادند. این مطالعه نشان داد که این دانشجویان بسیار اخلاقی هستند و انعطاف‌پذیری و گفتگو مستقیماً بر رفتار اخلاقی دانشجویان حسابداری تأثیر می‌گذارد [۲۵].

ثابت و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان تحلیل متغیرهای سازمانی مرتبط با رفتار اخلاقی کارکنان، به بررسی و تحلیل متغیرهای سازمانی مرتبط بر رعایت رفتار اخلاقی در بین کارکنان پرداختند. براساس یافته‌های تحقیق، اتخاذ سیاست‌هایی توسط مدیران که منجر به افزایش ادراک عدالت در سازمان، بهبود اعتماد کارکنان به مدیران و همکاران، اهمیت دادن به ارزشهای انسانی و معنوی در محیط کار، مشارکت بیشتر کارکنان در امور سازمان و افزایش عزت نفس افراد می‌گردد، به ارتقای رعایت رفتارهای اخلاقی کارکنان کمک می‌نماید [۵]. اکبری و همکاران (۱۳۹۷) به طراحی و تبیین مدل عوامل موثر بر رفتار اخلاقی کارکنان پرداختند. یافته‌ها نشان داد عوامل فردی (وجدان، مرکز کنترل، عزت نفس، باورهای دینی) عوامل گروهی (همکاران، ارباب رجوع) و عوامل سازمانی (کد اخلاقی، تعهد سازمانی، فرهنگ سازمانی) بر رفتار اخلاقی کارکنان تأثیرگذار هستند [۳]. محمدی نژادگنجی و جهانگیری خونساری (۱۴۰۰) پژوهشی با عنوان تحلیل ساختاری عوامل موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان مبتنی بر مدل اخلاقی لوزیر ارائه دادند. نتایج تحلیل‌ها نشان داد رفتار مسئولانه، رفتار کمک‌کننده، تواضع و تقلب بر رفتار اخلاقی حسابرسان تأثیر مثبت و مستقیم و تقلب بر رفتار اخلاقی تأثیر منفی و معکوس دارد. همچنین تفاوت‌ها، ملاحظه و پرخاشگری بر رفتار اخلاقی حسابرسان تأثیر ندارند [۱۶]. نوش‌فر و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان فرا تحلیل عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی دریافتند که در حرفه حسابداری و حسابرسی ۱۸ متغیر بر تصمیم‌گیری اخلاقی شامل: سازه فردی، شرایط

<sup>1</sup> Ramzi Ben Kraiem

<sup>2</sup> Odunayo Jimoh

<sup>3</sup> Adegbe Fojajimi Festus

اجتماعی، شرایط اقتصادی، شرایط محیط کار، سن، عضویت رسمی، جنسیت، فرهنگ‌سازمانی، تجربه، هويت، مهارت کار، آرمان اخلاقی، نسبی‌گرایی، رهبری اخلاقی، قوانین و مقررات، ویژگی کار، تحصیلات و ویژگی شخصیتی اثرگذار هستند. تمامی عوامل اندازه اثر متوسط و بالا داشتند و از این رو تمامی مقوله‌ها بر تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی اثرگذارند [۱۹]. لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهش رفتار اخلاقی حسابداران تفاوت‌های بین عقاید و عمل، رفتار اخلاقی حسابداران را بر اساس دیدگاه اخلاقی فوکو در مورد حقیقت‌گویی مورد مطالعه قرار دادند؛ نتایج نشان از وجود تفاوت معنادار بین اعتقادات و عمل حسابداران می‌باشد بطوریکه، رعایت مباحث اخلاقی برای دانشجویان و شاغلین حسابداری مبین بالاتر بودن امتیازات اخلاقی اعتقادات نسبت به اعمال می‌باشد [۱۵].

### روش پژوهش

شواهد و یافته‌های حاصل از بررسی ادبیات موضوعی گویای این مطلب است که محققان به بررسی تأثیر شاخص‌های گوناگونی بر رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌ها پرداخته‌اند. در تحقیق حاضر جهت بالا بردن ادبیات موضوعی در ایران به شناسایی مولفه‌های رفتار اخلاقی حسابرسان (به کمک مرور منابع مرتبط و نظر خبرگان) و همچنین عوامل موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان با استفاده از تحلیل فراترکیب<sup>۱</sup> پرداخته می‌شود. لذا با توجه به هدف تحقیق، سوال‌های زیر مطرح می‌شوند.

- ✓ عوامل شخصی تأثیرگذار بر رفتار اخلاقی حسابرسان کدامند؟
- ✓ با توجه به رویکرد تفسیری-ساختاری عوامل موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان در قالب مدل چگونه طراحی می‌شوند؟

از منظر روش شناسی باید گفت، روش تحقیق حاضر ترکیبی از روش‌های کیفی و کمی است، که ابتدا به رویکرد کیفی و سپس کمی پرداخته می‌شود، این پژوهش از نظر نتیجه، جزء تحقیقات اکتشافی-کاربردی قلمداد می‌گردد، زیرا به دنبال شناسایی عوامل موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان می‌باشد؛ جامعه مورد مطالعه اساتید و هیات علمی‌های دانشگاه‌ها یا شاغلین در ارتباط با موضوع، با سابقه کار بالا و از اطلاعات و تجربه کافی جهت پاسخگویی به سؤالات کیفی تحقیق برخوردارند، می‌باشند. نمونه موردبررسی، با روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شده است. در این روش، با توجه به رسیدن به اشباع نظرات خبرگان، کفایت نمونه‌گیری ۱۰ نفر مشخص شد.

در این پژوهش از دو روش کتابخانه‌ای و میدانی می‌شود، به این صورت که برای نوشتن ادبیات پژوهش و مباحث تئوریک و کیفی از منابع کتابخانه‌ای مانند کتب و نشریات فارسی و لاتین و سایت‌های اینترنتی استفاده می‌شود و برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه و مراجعه حضوری به نخبگان (میدانی) استفاده شد. برای انجام تحقیق از روش فراترکیب استفاده می‌شود؛ فراترکیب را می‌توان مطالعه و بررسی نظام‌مند پژوهش‌های گذشته دانست. به‌طور کلی فراترکیب، نوعی مطالعه کیفی است که از اطلاعات و یافته‌های استخراج شده از مطالعات دیگر با موضوع مرتبط و مشابه استفاده می‌کند، در نتیجه، نمونه موردنظر برای

<sup>۱</sup>.Meta-Synthesis Analysis

فرا ترکیب، از مطالعات کیفی منتخب و براساس ارتباط آن‌ها با پرسش پژوهش تشکیل می‌شود. این روش ترکیبی از روش‌های کیفی و کمی است، که در رویکرد کیفی به بررسی مقالات و تحقیقات مشابه مرتبط با موضوع و شناسایی مولفه‌های اصلی و فرعی و شاخص‌های موثر بر اخلاق حسابرسان و طبقه‌بندی آن‌ها می‌پردازد؛ در بخش کمی تحقیق براساس سازه‌های بخش کیفی به دنبال بررسی همسو بودن اهداف با ابزارهای تعیین شده می‌باشیم و با استفاده از تحلیل دلفی، مولفه‌هایی که ضریب توافق مناسب را کسب می‌کنند به‌عنوان مولفه‌های فرعی انتخاب می‌شوند؛ تمام مراحل مرتبط با رویکرد کیفی و کمی، با نظر خبرگان انجام می‌پذیرد.

### جمعیت شناسی پژوهش

اطلاعات جمعیت شناسی پژوهش به منظور آشنایی با خصوصیات نمونه آماری (خبرگان) در جدول ۱ درج شده است. نتایج نشان می‌دهد که اغلب پاسخ‌دهندگان، مرد هستند. همچنین، ملاحظه سن پاسخ‌دهندگان نیز، بیانگر آن است که اکثر آنان در محدوده سنی ۳۰ تا ۴۰ سال قرار دارند. در خصوص میزان سابقه کاری پاسخ‌دهندگان هم می‌توان گفت که میانگین سابقه کاری خبرگان در سمت هیئت علمی حدود ۱۳/۷۵ سال و در قالب عملیاتی ۸/۱۱ سال سابقه دارند.

جدول ۱- جمعیت شناختی پژوهش

متغیر	متغیر فرعی	تعداد	درصد
سن	۳۰-۴۰	۷	٪۷۰
	۴۰-۵۰	۳	٪۳۰
جنسیت	مرد	۸	٪۸۰
	زن	۲	٪۲۰
تحصیلات	دکتر	۱۰	٪۱۰۰
رشته تحصیلی	حسابداری	۱۰	٪۱۰۰
هیات علمی دانشگاه	بلی	۸	٪۸۰
	خیر	۲	٪۲۰
سابقه هیات علمی دانشگاه	۵ تا ۱۰	۲	٪۲۵
	۱۰ تا ۱۵	۴	٪۵۰
	۱۵ تا ۲۰	۱	٪۱۲/۵
	بالای ۲۰	۱	٪۱۲/۵
شاغل عملیاتی	بلی	۹	٪۹۰
	خیر	۱	٪۱۰
سابقه شاغل عملیاتی	۱ تا ۵	۵	٪۵۵/۶
	۵ تا ۱۰	۲	۲۲/۲
	۱۵ تا ۲۰	۲	۲۲/۲

**یافته‌های پژوهش**

در روش تحلیل فراترکیب، ابتدا به کمک موتورهای جستجو در بانک‌های اطلاعاتی داخل و خارج از کشور، مقاله‌های مرتبط با مفهوم پژوهش شناسایی شدند و در گام دوم، از طریق ارزیابی انتقادی، معیارها و گزاره‌های مربوط به رفتار اخلاقی حسابرسان تعیین شد. حاصل جستجوهای مقدماتی، شناسایی ۲۴۴ پژوهش، محتوا و کتاب مرتبط با ماهیت پژوهش بود. برای انتخاب مطالعات مناسب براساس الگوریتم ارزیابی حیاتی، ابتدا محققان با فیشرداری از مقاله‌های مشابه بر حسب چکیده و محتوای آنها، اولویت‌های لازم را برای هر یک از مقاله‌ها و کتابها مشخص کردند که مراحل پالایش منابع استفاده‌شده در جدول ۲ مشاهده می‌شود.

**جدول ۲- مراحل پالایش منابع استفاده شده بر اساس روش ارزیابی حیاتی**

۲۴۴	تعداد منابع یافت شده	مرحله اول
۱۷۲	تعداد منابع رد شده به علت عنوان	مرحله دوم
۷۲	منابع غربال شده بر اساس عنوان	
۴۳	تعداد منابع رد شده از نظر چکیده	مرحله سوم
۲۹	منابع غربال شده بر اساس چکیده	
۱۵	تعداد منابع رد شده از نظر محتوا	مرحله چهارم
۱۴	تعداد منابع نهایی	

با توجه به جدول فوق، ۱۴ پژوهش به منظور شناسایی گزاره‌های رفتار اخلاقی حسابرسان انتخاب و بر اساس روش ارزیابی حیاتی، وارد مرحله استخراج اطلاعات متون شدند. در این روش، از طریق ۱۰ معیار اهداف پژوهش، منطق روش پژوهش، طرح پژوهش، نمونه برداری، جمع آوری داده‌ها، انعکاس‌پذیری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان نظری و شفاف یافته‌ها و ارزش پژوهش و به کمک ۱۰ نفر از اعضای پانل در بخش کیفی، به تعیین معیارها و گزاره‌های رفتار اخلاقی حسابرسان اقدام شد. ارزیابی انتقادی، مقیاسی ۵۰ امتیازی است که بر اساس آن، پژوهشگر هر مقاله ای را که کمتر از ۳۰ امتیاز داشته باشد، حذف می‌کند. این شاخصی به پژوهشگر برای مشخص کردن اعتبار، اهمیت و دقت مطالعات کیفی پژوهش کمک می‌کند. بنابراین، ابتدا باید پژوهش‌های نهایی انتخاب شده (جدول ۳) با استفاده از روش امتیاز دهی، شناسایی و سپس شاخص‌های مربوط به رفتار اخلاقی حسابرسان مشخص شود.

جدول ۳- ارزیابی حیاتی پژوهش های مرتبط با رفتار اخلاقی حسابرسان

جمع	ارزش پژوهش	دقت تجزیه و تحلیل	بیان نظری و شفاف یافته‌ها	ملاحظات اخلاقی	انعکاس پذیری	جمع‌آوری داده‌ها	نمونه برداری	طرح پژوهش	اهداف پژوهش	منطق روش پژوهش	
۳۴	۲/۴	۳/۴	۲/۲	۲/۷	۲/۱	۳/۴	۲/۴	۲/۱	۴	۲/۱	شایسته شجاعی و همکاران (۱۳۹۹)
۳۹	۴	۴/۳	۴/۳	۲/۴	۲/۳	۳/۴	۲/۷	۴	۴/۲	۴/۲	خوراکیان و همکاران (۱۳۹۶)
۴۰	۴/۵	۴/۳	۴/۴	۳/۵	۳/۵	۳/۸	۳/۷	۳/۷	۴/۳	۳/۹	ثابت و همکاران (۱۳۹۷)
۳۲	۳/۴	۳/۳	۳/۴	۲/۳	۲/۹	۲/۸	۳/۱	۳/۲	۳/۹	۳/۱	خدای و اصائلو (۱۳۹۴)
۳۵	۳/۶	۳/۸	۳/۸	۲/۴	۲/۴	۲/۸	۲/۸	۳/۲	۴/۲	۳/۹	شریفی فرد و همکاران (۱۳۹۸)
۳۳	۳/۸	۳/۱	۳/۶	۲/۲	۳/۵	۲/۷	۲/۷	۳/۱	۴	۳/۱	اکبری و همکاران (۱۳۹۷)
۳۴	۴	۳/۳	۳/۱	۳	۳/۲	۳/۶	۳/۳	۳/۴	۴/۱	۳/۴	تولایی (۱۳۸۸)
۴۱	۳/۹	۴/۲	۴/۳	۳/۷	۳/۶	۴/۳	۴/۵	۳/۸	۴/۶	۴/۲	تریونو و همکاران (۲۰۱۴)
۳۵	۳/۵	۳/۴	۳/۱	۳/۴	۳/۱	۳/۷	۲/۳	۳/۷	۴/۲	۳/۳	ادکویا و همکاران (۲۰۲۰)
۳۷	۳/۹	۳/۶	۳/۷	۳/۹	۳/۸	۳/۸	۳/۴	۳/۴	۳/۸	۳/۴	بیکر و همکاران (۲۰۰۶)
۳۳	۳/۴	۳/۴	۲/۷	۳/۲	۳	۳/۳	۳/۳	۳/۲	۳/۹	۳/۱	وی ایور و اگل (۲۰۰۲)
۳۴	۳/۶	۳	۳/۱	۳/۵	۲/۸	۳/۶	۳/۴	۳/۴	۴/۱	۳/۵	بودهیراجا و مودی (۲۰۲۱)
۳* ۹	۳	۲/۹	۳/۱	۲/۶	۲/۲	۲/۹	۲/۵	۲/۲	۲/۹	۳/۲	شاهمرادی (۲۰۲۰)
۳۸	۴/۳	۴	۴/۳	۳/۲	۳/۲	۳/۴	۳/۶	۳/۷	۴/۳	۳/۵	سارانی (۱۳۹۳)

از مجموع ۱۴ پژوهش منتخب، پژوهش شاهمرادی (۲۰۲۰) از دور تعیین گزاره‌های پژوهش حذف شدند؛ زیرا مجموع امتیازهایی که نخبگان به آنها داده‌اند، از ۳۰ کمتر بود. در سرتاسر فراترکیب، پژوهشگر به طور پیوسته پژوهش‌های نهایی شده را چند بار می‌خواند تا به یافته‌های درون محتواهای مجزایی که در آن‌ها مطالعات اصلی و اولیه انجام می‌شوند، دست یابد. در این پژوهش، اطلاعات مقاله‌ها به صورت زیر دسته‌بندی شده است:

## جدول ۴- مولفه‌های رفتار اخلاقی بر اساس مرجع

ردیف	مرجع	سال	مولفه‌های رفتار اخلاقی
۱	شایسته شجاعی و همکاران	۱۳۹۹	۱. محیط اخلاقی ۲. تعهد حرفه‌ای ۳. ارزش‌های اخلاقی ۴. ایدئولوژی اخلاقی
۲	خوراکیان و همکاران	۱۳۹۶	۱. انگیزش ۲. تعهد سازمانی ۳. توانمندسازی و جامعه‌پذیری ۴. تیم‌سازی مبتنی بر اخلاق ۵. جبران خدمات اخلاق مدار ۶. ساختار اخلاق‌گرا ۷. سبک رهبری مبتنی بر اخلاق ۸. عدالت سازمانی ۹. کارراهه شغلی ۱۰. گزینش کارکنان با اخلاق ۱۱. محیط کاری اخلاق‌مدار ۱۲. نظارت مبتنی بر اخلاق
۳	ثابت و همکاران	۱۳۹۷	۱. عزت نفس سازمانی ۲. کار معنا دار ۳. احساس همبستگی ۴. همسوی ارزش‌ها ۵. عدالت سازمانی
۴	خدماتی و اصانلو	۱۳۹۴	۱. عدالت سازمانی ۲. رضایت شغلی ۳. تعهد سازمانی ۴. ارزش‌های اخلاقی
۵	شریفی‌فرد و همکاران	۱۳۹۸	۱. انگیزش شغلی ۲. زمینه اخلاقی ۳. معنویت در محیط کار ۴. عدالت سازمانی
۶	اکبری و همکاران	۱۳۹۷	۱. عوامل فردی ۲. عوامل گروهی ۳. عوامل سازمانی

<p>۱.عوامل سطح خرد (سطح توسعه اخلاقی، نگرش، قصد، مرکز کنترل، باورها، دموگرافی، تاثیر والدین، وابستگی میدانی، قدرت نفس، ارزش‌ها،)</p> <p>۲.عوامل سطح میانی (اهداف سازمانی، ارزیابی عملکرد، فرهنگ سازمانی، خصوصیات شغلی، رفتار مدیر، رقابت، منابع، نظام پاداش، اصول رفتاری، جو سازمانی، اختیار سمت، افراد مرجع)</p> <p>۳.عوامل سطح کلان (تکنولوژی، فرهنگ، مذهب، اقتصاد، محیط سیاسی، قانون)</p>	۱۳۸۸	تولایی <sup>۱</sup>	۷
<p>۱. زیرساخت‌های اخلاقی</p> <p>۲. تأثیرهای بین فردی</p> <p>۳. تفاوت‌های فردی</p> <p>۴. شناخت و فرآیندهای شناختی</p> <p>۵. احساس‌ها و فرآیندهای عاطفی</p>	۲۰۱۴	تریونو و همکاران	۸
<p>۱. مذهب</p> <p>۲. تربیت</p> <p>۳. وجدان</p> <p>۴. جنسیت</p> <p>۵. سن</p> <p>۶. ترس از تحریم</p> <p>۷. ارزش‌های شخصی</p>	۲۰۲۰	ادکویا و همکاران	۹
<p>۱. تعهد سازمانی</p> <p>۲. عدالت توزیعی</p> <p>۳. عدالت رویه ای</p> <p>۴. ارزش‌های اخلاقی شرکت</p>	۲۰۰۶	بیکر و همکاران	۱۰
<p>۱. مذهب</p>	۲۰۰۲	وی ایور و اگل	۱۱
<p>۱. فضیلت</p>	۲۰۲۱	بودهیراجا و مودی	۱۲
<p>۱. تهدیدهای مربوط به خودبازنگری</p> <p>۲. تهدیدهای مربوط به منافع شخصی</p> <p>۳. تهدیدهای قرابت</p> <p>۴. تهدیدهای مربوط به حمایت از صاحب‌کار</p> <p>۵. تهدیدهای ناشی از ارباب</p>	۱۳۹۳	سارانی	۱۳

<sup>۱</sup>. هرکدام از زیر مولفه‌های مربوط به پژوهش تولایی (1388) در طی پژوهش به صورت مولفه اصلی در نظر گرفته شد.

در گام بعد پژوهش، عامل‌های استخراج شده مرحله قبل را دسته بندی می‌شود. پس از دسته‌بندی عوامل استخراج شده، پژوهشگر با استفاده از نظرات خبرگان (اساتید دانشگاهی، مدیران پروژه، کارشناسان ارشد متخصص و مدیران عامل) و با تفسیر عوامل استخراج شده، به شاخص‌های نهایی رفتار اخلاقی خواهد رسید، که به صورت جدول ۵ نمایش داده می‌شود:

**جدول ۵- مولفه‌های نهایی رفتار اخلاقی**

ردیف	مولفه‌های رفتار اخلاقی	ردیف	مولفه‌های رفتار اخلاقی
۱	احساس همبستگی	۳۶	زیرساخت‌های اخلاقی
۲	احساس‌ها و فرآیندهای عاطفی	۳۷	ساختار اخلاق‌گرا
۳	اختیار سمت	۳۸	سبک رهبری مبتنی بر اخلاق
۴	ارزش‌های اخلاقی شرکت	۳۹	سطح توسعه اخلاقی
۵	ارزیابی عملکرد	۴۰	سن
۶	اصول رفتاری	۴۱	شامل گزینش کارکنان بااخلاق
۷	افراد مرجع	۴۲	شناخت و فرآیندهای شناختی
۸	اقتصاد	۴۳	عدالت توزیعی
۹	انگیزش شغلی	۴۴	عدالت رویه ای
۱۰	اهداف سازمانی	۴۵	عدالت سازمانی
۱۱	باورها	۴۶	عزت‌نفس سازمانی
۱۲	تاثیر والدین	۴۷	عوامل سازمانی
۱۳	تأثیرهای بین فردی	۴۸	عوامل فردی
۱۴	تربیت	۴۹	عوامل گروهی
۱۵	ترس از تحریم	۵۰	فرهنگ
۱۶	تعهد حرفه‌ای	۵۱	فرهنگ سازمانی

۱۷	تعهد سازمانی	۵۲	فضیلت
۱۸	تفاوت‌های فردی	۵۳	قانون
۱۹	تکنولوژی	۵۴	قدرت نفس
۲۰	توانمندسازی و جامعه‌پذیری	۵۵	قصد
۲۱	تهدیدهای قرابت	۵۶	کار معنا دار
۲۲	تهدیدهای مربوط به حمایت از صاحبکار	۵۷	کارراهه شغلی
۲۳	تهدیدهای مربوط به خودبازنگری	۵۸	محیط اخلاقی
۲۴	تهدیدهای مربوط به منافع شخصی	۵۹	محیط سیاسی
۲۵	تهدیدهای ناشی از ارباب	۶۰	محیط کاری اخلاقمدار
۲۶	تیمسازي مبتنی بر اخلاق	۶۱	مذهب
۲۷	جبران خدمات اخلاق مدار	۶۲	مرکز کنترل
۲۸	جنسیت	۶۳	معنویت در محیط کار
۲۹	جو سازمانی	۶۴	منابع
۳۰	خصوصیات شغلی	۶۵	نظارت مبتنی بر اخلاق
۳۱	دموگرافی	۶۶	نظام پاداش
۳۲	رضایت شغلی	۶۷	نگرش
۳۳	رفتار مدیر	۶۸	وابستگی میدانی
۳۴	رقابت	۶۹	وجدان
۳۵	زمینه اخلاقی	۷۰	همسوی ارزش‌ها

از این ۱۳ پژوهش تعداد ۷۰ مولفه استخراج شد (مولفه‌هایی که در مقاله‌های موجود تکراری بودند یکبار شمارش شده‌اند) و در قالب چک لیست امتیازی قرار گرفتند.

روایی در بخش کمی مبتنی بر ابزارهای قابل سنجش تر است. این قسمت براساس سازه‌های بخش کیفی، همسو بودن اهداف با ابزارهای تعیین شده را بررسی می‌کند. در این بخش براساس خبرگان ابعاد مختلف یک ابزار، از جنبه رعایت دستور زبان، استفاده از کلمات مناسب، میزان تاثیرگذاری هریک از مولفه‌ها و ... تعیین می‌شود. شاید بتوان بهترین ابزار در این بخش را روایی محتوایی (CVR) که توسط لاوشه (۱۹۹۰) طراحی شده را معرفی نمود. از نظرات نخبگان در زمینه محتوای آزمون مورد نظر، جهت محاسبه این نسبت استفاده می‌شود؛ با توضیح اهداف پژوهش و چرایی انجام این آزمون برای ایشان و ارائه تعاریف عملیاتی مربوط به محتوای سؤالات، درخواست می‌شود تا هریک از گویه‌ها را بر اساس طیف لیکرت سه بخشی «گویه ضرورتی ندارد»، «گویه مفید است ولی ضروری نیست» و «گویه ضروری است» طبقه بندی کنند. بعد از آن با استفاده از فرمول زیر، نسبت روایی محتوایی لاوشه محاسبه می‌گردد:

$$CVR = \frac{n_e - \frac{N}{2}}{\frac{N}{2}}$$

در این رابطه  $n_e$  تعداد نخبگانی است که به گزینه‌ی «ضروری» پاسخ داده اند؛  $N$  تعداد کل نخبگان شرکت کننده می‌باشد؛ نکته‌ی قابل توجه این است که اگر مقدار محاسبه شده از مقدار حداقل در جدول بزرگتر باشد، اعتبار محتوایی آن مولفه پذیرفته می‌شود. حداقل CVR در جدول ۶ ارائه شده است:

جدول ۶- کمترین مقادیر CVR برای مناسب بودن روایی محتوایی

تعداد ارزیابان	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۵	...	۴۰
حداقل مقدار نسبت روایی محتوا	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۷۵	۰/۷۸	۰/۶۲	۰/۴۹	...	۰/۲۹

حال با توجه به توضیحات داده شده، از شاخص CVR براساس مشارکت ۱۰ نفر از خبرگان پژوهش، انجام گرفت.

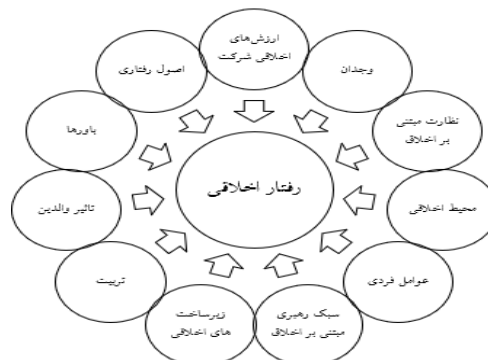
جدول ۷- نتایج روایی محتوایی

مولفه	ضریب توافق	میانگین	وضعیت	مولفه	ضریب توافق	میانگین	وضعیت
احساس همبستگی	۰/۰۰	۵/۵۰	حذف	زیرساخت‌های اخلاقی	۰/۸۰	۶/۴۰	تایید
احساس‌ها و فرآیندهای عاطفی	-۰/۶۰	۴/۹۰	حذف	ساختار اخلاق-گرا	۰/۶۰	۶/۲۰	حذف
اختیار سمت	-۰/۶۰	۳/۶۰	حذف	سبک رهبری مبتنی بر اخلاق	۰/۸۰	۶/۲۰	تایید
ارزش‌های اخلاقی شرکت	۰/۸۰	۶/۷۰	تایید	سطح توسعه اخلاقی	۰/۶۰	۶/۳۰	حذف

حذف	۴/۷۰	-۰/۴۰	سن	حذف	۵/۱۰	۰/۰۰	ارزیابی عملکرد
حذف	۵/۶۰	۰/۰۰	شامل گزینش کارکنان با اخلاق	تایید	۶/۴۰	۰/۸۰	اصول رفتاری
حذف	۴/۱۰	-۱/۰۰	شناخت و فرآیندهای شناختی	حذف	۴/۸۰	۰/۲۰-	افراد مرجع
حذف	۴/۴۰	-۰/۶۰	عدالت توزیعی	حذف	۵/۱۰	۰/۰۰	اقتصاد
حذف	۳/۹۰	-۰/۸۰	عدالت رویه ای	حذف	۵/۹۰	۰/۶۰	انگیزش شغلی
حذف	۴/۸۰	-۰/۶۰	عدالت سازمانی	حذف	۵/۴۰	۰/۲۰	اهداف سازمانی
حذف	۴/۳۰	-۰/۸۰	عزت نفس سازمانی	تایید	۶/۴۰	۰/۸۰	باورها
حذف	۴/۱۰	-۰/۸۰	عوامل سازمانی	تایید	۵/۹۰	۰/۸۰	تاثیر والدین
تایید	۶/۳۰	۰/۸۰	عوامل فردی	حذف	۴/۹۰	۰/۲۰-	تأثیرهای بین فردی
حذف	۴/۴۰	-۰/۶۰	عوامل گروهی	تایید	۹/۴۰	۱/۰۰	تربیت
حذف	۴/۷۰	-۰/۴۰	فرهنگ	حذف	۴/۱۰	۱/۰۰-	ترس از تحریم
حذف	۴/۹۰	۰/۰۰	فرهنگ سازمانی	حذف	۵/۷۰	۰/۲۰	تعهد حرفه‌ای
حذف	۵/۵۰	۰/۰۰	فضیلت	حذف	۵/۹۰	۰/۶۰	تعهد سازمانی
حذف	۵/۱۰	-۰/۴۰	قانون	حذف	۴/۸۰	-۰/۴۰	تفاوت‌های فردی
حذف	۵/۹۰	۰/۴۰	قدرت نفس	حذف	۴/۳۰	۱/۰۰-	تکنولوژی
حذف	۴/۳۰	-۰/۴۰	قصد	حذف	۴/۶۰	۰/۴۰-	توانمندسازی و جامعه‌پذیری
حذف	۵/۶۰	۰/۰۰	کار معنا دار	حذف	۳/۸۰	۰/۶۰-	تهدیدهای قرابت
حذف	۴/۳۰	-۰/۶۰	کارراهه شغلی	حذف	۴/۸۰	۰/۸۰-	تهدیدهای مربوط به حمایت از صاحب کار
تایید	۶/۵۰	۱/۰۰	محیط اخلاقی	حذف	۳/۶۰	۱/۰۰-	تهدیدهای مربوط به خودبازنگری
حذف	۴/۰۰	-۰/۸۰	محیط سیاسی	حذف	۴/۹۰	۰/۰۰	تهدیدهای مربوط به منافع شخصی
حذف	۶/۲۰	۰/۴۰	محیط کاری اخلاقمدار	حذف	۴/۴۰	۰/۲۰-	تهدیدهای ناشی از ارباب
حذف	۵/۳۰	۰/۰۰	مذهب	حذف	۵/۹۰	۰/۶۰	تیمسازی مبتنی بر اخلاق

حذف	۴/۴۰	-۰/۸۰	مرکز کنترل	حذف	۵/۸۰	۰/۲۰	جبران خدمات اخلاق مدار
حذف	۵/۴۰	۰/۲۰	معنویت در محیط کار	حذف	۳/۶۰	۰/۸۰-	جنسیت
حذف	۳/۹۰	-۱/۰۰	منابع	حذف	۴/۹۰	۰/۴۰-	جو سازمانی
تایید	۶/۳۰	۱/۰۰	نظارت مبتنی بر اخلاقی	حذف	۴/۸۰	۰/۴۰-	خصوصیات شغلی
حذف	۵/۲۰	۰/۲۰	نظام پاداش	حذف	۳/۲۰	۰/۸۰-	دموگرافی
حذف	۵/۳۰	۰/۲۰	نگرش	حذف	۵/۵۰	۰/۰۰	رضایت شغلی
حذف	۴/۰۰	-۰/۸۰	وابستگی میدانی	حذف	۴/۱۰	۰/۶۰-	رفتار مدیر
تایید	۶/۴۰	۱/۰۰	وجدان	حذف	۳/۵۰	۰/۸۰-	رقابت
حذف	۵/۹۰	۰/۲۰	همسویی ارزش‌ها	حذف	۶/۴۰	۰/۶۰	زمینه اخلاقی

تعداد ۷۰ مؤلفه استخراج شده از ۱۳ پژوهش تایید شده، مورد تحلیل قرار گرفتند؛ با توجه به اینکه برای انتخاب مؤلفه‌های رفتار اخلاقی حساب‌برسان از نظر ۱۰ نخبه کمک گرفته شد، بر اساس دو معیار میانگین (بر مبنای مقیاس ۷ گزینه‌ای) و ضریب توافق به‌دست آمده، تعداد ۱۱ مؤلفه شکل ۲ در دور اول دلفی تأیید شدند و به عنوان مؤلفه‌های پژوهش انتخاب شدند.



شکل ۲- مؤلفه‌های تایید شده رفتار اخلاقی حساب‌برسان

### نتیجه‌گیری

برای جلب و حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی در یک جامعه، باید، اطلاعاتی که حساب‌برسان تهیه می‌کنند معتبر و از بالاترین کیفیت برخوردار باشد، همچنین مؤسسات و اشخاصی که از خدمات حساب‌برسان و حسابداران حرفه‌ای استفاده می‌کنند، بتوانند به‌سادگی حساب‌برسان را شناسایی کرده و از دیگر سو، مطمئن باشند که خدمات حسابداران رسمی در قالب آئین و رفتار مدوئی انجام می‌گیرد که بر ارائه خدمات آنان ناظر است. حسابرسی مانند حرفه‌های دیگر دارای فرمان‌های اخلاقی در فضای اخلاقی

هست و در دنیای اقتصادی امروز، به دلیل نقش اساسی اش در ردیابی شبکه بزرگ و مبهم روابط مالی پیچیده به یک حرفه خدماتی حساس تبدیل شده است [۱۷]. هنگامی که موضوع‌های مهمی مانند حسابرسی و اخلاق با هم ادغام می‌شوند، نیاز به توجه و دقتی مضاعف دارند، بالاخص در شرایط حاضر که رعایت نشدن برخی معیارهای اخلاقی، فسادهای مالی به وجود آورده و نگرانی‌های زیادی در بخش‌های دولتی و غیردولتی به جهت سوءاستفاده‌های بزرگ بانکی و همچنین قرار گرفتن رتبه شاخص فساد ۱۳۸ در بین ۱۸۰ کشور در سال ۲۰۱۸ (سایت شفافیت بین المللی) به وجود آورده است. این موضوع نشان می‌دهد که علی‌رغم توجه پژوهشگران به موضوع اخلاق در سال‌های گذشته، لیکن تا به حال توجه کمتری نسبت به نقش فضای اخلاقی در فرایند تصمیم‌گیری و رفتار اخلاق کاری حسابرسان شده است، و اخلاق کار در سازمان‌های ایرانی فاصله زیادی با وضعیت مطلوب دارد و این شکاف علمی مورد بحث و بررسی قرار نگرفته است؛ لذا در این پژوهش عوامل موثر در رفتار اخلاقی حسابرسان مورد بررسی قرار گرفته شده است. در مجموع با مطالعه مدل‌های متعدد رفتار اخلاقی ابتدا ۷۰ عامل به‌عنوان فاکتورهای موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان با استفاده مولفه‌های رفتار اخلاقی بر اساس مرجع (۱۳) مقاله تایید شده توسط نخبگان). در اکثر مدل‌های اخلاقی، فاکتورهای مشابهی به عنوان عوامل اثرگذار بر رفتار اخلاقی سازمان‌ها معرفی شده‌اند. در گام بعدی با استفاده از روایی محتوایی تعداد ۱۱ مؤلفه شامل: ارزش‌های اخلاقی شرکت، اصول رفتاری، باورها، تاثیر والدین، تربیت، زیرساخت‌های اخلاقی، سبک رهبری مبتنی بر اخلاق، عوامل فردی، محیط اخلاقی، نظارت مبتنی بر اخلاق و وجدان با نظر نخبگان به عنوان مولفه‌های موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان تایید شدند. نتایج این پژوهش با تحقیقات جیموه و فولاجیمی (۲۰۲۲) و فنتیم دارکوا و پاتریشیا دارکوه (۲۰۲۳) و رستگار آگاه و همکاران (۱۴۰۱) و نوش‌فر و همکاران (۱۴۰۱) هم سو می‌باشد.

### پیشنهادات

با توجه به رابطه مهم ارزش‌های اخلاقی شرکت بر رفتار اخلاقی به مدیران توصیه می‌شود در فرآیندها و رویه‌های خود از جمله سیستم پاداش دهی و ... اصول و ارزش‌های اخلاقی را رعایت کنند. نتایج تایید کننده تاثیر مولفه اصول رفتاری بر رفتار اخلاقی حسابرسان می‌باشد؛ از این رو، حسابرسان باید اصول رفتار اخلاقی را رعایت کنند و در زمان اظهار نظر در خصوص صورت‌های مالی، استقلال خود را حفظ کنند. بنابراین نهادهای حسابداری حرفه‌ای باید مطالعات کافی را اجرایی کنند تا از وجود مسئولیت پاسخگویی و اعتمادپذیری، مطمئن شوند. باورها مکانیزمی است که به موجب آن کارکنان با افراد دیگر در ارتباط بوده و می‌تواند ارزش‌ها و اعتقادات اخلاقی خود را با آن‌ها به اشتراک بگذارد و باعث تقویت آموزه‌های اخلاقی می‌شود. از این رو مهیا کردن زمینه مشارکت در فعالیت‌ها و برنامه‌هایی جهت تقویت باور در سازمان به اخلاقی کردن رفتار کارکنان کمک می‌کند.

توسعه اخلاقی و رفتار فرد تحت تاثیر بزرگترها به خصوص والدین قرار می‌گیرد؛ پایبندی به اخلاق حرفه‌ای و مهیا بودن امکانات آموزش اخلاق موجب دوری حسابداران از انجام رفتارهای غیراخلاقی می‌شود. بهترین زمان برای آموزش اصول اخلاق حرفه‌ای دوره دانشجویی می‌باشد که شامل آغاز فعالیت برقراری ارتباط

حرفه‌ای با هم‌پیشگان و ذینفعان است. نتایج به دست آمده نشان می‌دهد که مولفه‌ی تربیت بر رفتار اخلاقی حسابرسان تاثیرگذار است. علاوه بر آن، اخلاق‌مداری و ایمان متقاضی نیز احتمال رفتار اخلاقی در وی را افزایش می‌دهد، لذا می‌توان با انتخاب پرسش‌های مناسب در مصاحبه استخدامی، معیارهای دینی و ایمانی و تناسب متقاضی با ارزش‌های اخلاقی شخص را نیز مورد بررسی قرار داد. همچنین اگر کارکنان احساس کنند، موسسه به اخلاق و ترویج آن توجه نشان می‌دهد، در رفتار اخلاقی آنها تاثیرگذار می‌باشد. اگر کارکنان ببینند همکاران و مدیرانشان اخلاقی عمل می‌کنند از انجام عمل غیراخلاقی احساس شرم می‌کنند.

نتایج به دست آمده مبنی بر تاثیر مولفه‌ی سبک رهبری مبتنی بر اخلاق بر رفتار اخلاقی تایید کننده این موضوع است که، ارتباط دوستانه بین مدیر و زیردستانش انگیزه بیشتری برای اخلاقی عمل کردن کارکنان را فراهم می‌کند. نتایج به دست آمده نشان‌دهنده‌ی تاثیر مولفه‌ی عوامل فردی بر رفتار اخلاقی می‌باشند؛ از این‌رو مدیران موسسه‌های حسابرسی باید برای تشویق حسابرسان به رعایت رفتار اخلاقی در همه زمان‌ها و موقعیت‌ها، اقدام‌های لازم را انجام دهند. نتایج به دست آمده همچنین نشان‌دهنده تاثیر مولفه‌ی وجدان بر رفتار اخلاقی حسابرسان می‌باشد. کارکنان با وجدان کاری، سخت‌تر کار کرده، برای سازمان ارزش قائل هستند و ایراد کمتری در کارشان دیده می‌شود؛ پس مدیران می‌توانند جهت افزایش وجدان کارکنان، کنترل کارکنان را از شکل بیرونی به درونی منتقل کنند.

محدودیت‌های پژوهش حاضر را می‌توان به صورت ذیل بیان کرد:

➤ محدودیت ذاتی ابزار پرسش نامه.

➤ تعداد کم مشاوران و کارشناسان مرتبط با موضوع که اطلاعات و تجربه کافی در حوزه مورد بحث را داشته باشند.

نظر به اینکه مطالعات کمی در زمینه عوامل موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان با هدف ارزیابی آن صورت گرفته است و تا کنون مدل‌ها و چارچوب‌های جامع و کاملی ارائه نشده است و در واقع درک روشنی از این مفهوم وجود ندارد، بنابراین جهت رسیدن به درک روشنی از مفهوم عوامل موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان و ارزیابی آن و همچنین به استفاده مزایای ناشی از آن، به مطالعات بیشتر و گسترده‌تری در این زمینه نیاز است. در راستای موارد مذکور می‌توان موضوعات زیر را برای پژوهش پیشنهاد نمود:

❖ تاثیر رفتار اخلاقی حسابرسان بر هویت سازمانی حسابرسان

تاثیر رفتار اخلاقی حسابرسان بر هویت حرفه‌ای حسابرسان

#### فهرست منابع

۱. ادواردز، پل. (۱۳۹۲). دانشنامه فلسفه اخلاق، ترجمه انشالله رحمتی. تهران: سوفیا.
۲. اعتمادی، حسین؛ رحمانی، حلیمه. (۱۳۸۸). "بررسی تجربی اخلاق در مدیریت سود". فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری. ۴ (۳-۴): ۷۹-۸۹.

۳. اکبری، ملیحه؛ نوربخش، پریوش؛ سپاسی، حسین؛ نوربخش، مهوش. (۱۳۹۷). "طراحی و تبیین مدل عوامل موثر بر رفتار اخلاقی کارکنان". **فصلنامه علوم ورزش**، ۱۰ (۳۲): ۱۱-۲۴.
۴. بزرگ اصل، موسی. (۱۳۸۲). "پشت پرده سقوط انرون و پیامدهای آن بر حرفه حسابداری". **حسابرس**، ۱۰ (۲۰): ۴۶-۵۳.
۵. ثابت، عباس؛ فیلی، اردلان؛ توکلی، عبدالله؛ رازقی، سعید. (۱۳۹۷). "تحلیل متغیرهای سازمانی مرتبط با رفتار اخلاقی کارکنان". **اخلاق در علوم و فناوری**، ۱۳ (۲): ۸۹-۹۸.
۶. سام دلیری، بهنام؛ آذین فر، کاوه؛ نبوی چاشمی، سید علی. (۱۴۰۰). "تاثیر مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت و اخلاق حرفه‌ای حسابرس بر مبنای مدل بوهاویا، گاگاس و زاکی بر کیفیت حسابرسی". **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۱۳ (۵۲): ۱۳۱-۱۴۶.
۷. رستگار آگاه، مصطفی؛ یونسی، جلیل؛ دلاور علی، حسنی ابهریان، پیمان؛ برجعلی، احمد. (۱۴۰۱). "فرا ترکیب عوامل موثر بر تصمیم گیری اخلاقی بزرگسالان برای شناسایی جایگاه کاربرد اخلاق خلاق"، **فصلنامه ابتکار و خلاقیت در علوم انسانی**، ۱۱ (۴): ۴۹-۷۴.
۸. رویایی، رمضانعلی؛ بیات، علی. (۱۳۹۰). "آموزش اخلاق در حسابداری: بررسی تاثیر انگیزش اخلاقی بر روی رفتار اخلاقی". **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۳ (۹): ۷۴-۸۷.
۹. زارعی، علی؛ رازقی، فریبا. (۱۳۹۴). "اخلاق و رفتار حرفه‌ای در حسابداری و حسابرسی"، **دومین کنفرانس بین المللی پژوهش های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری**.
۱۰. سلمان پناه، نجمه؛ طالب نیا، قدرت اله. (۱۳۹۲). "بررسی گزیده عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران"، **فصلنامه حسابداری مدیریت**، ۶ (۱۸): ۸۷-۹۶.
۱۱. سهرابی، بابک؛ اعظمی، امیر؛ یزدانی، حمیدرضا. (۱۳۹۰). "آسیب شناسی پژوهش های انجام شده در زمینه مدیریت اسلامی با رویکرد فرا ترکیب". **چشم انداز مدیریت دولتی**، ۲ (۶): ۹-۲۴.
۱۲. شایسته شجاعی، پرویز؛ پورزمانی، زهرا؛ یعقوب‌نژاد، احمد. (۱۳۹۹). "تاثیر معیارهای رفتار اخلاقی (شامل محیط اخلاقی، تعهد حرفه‌ای، ارزش‌های اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی) بر عملکرد حسابرسان". **دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری**، ۵ (۱۰): ۳۱۸-۲۸۱.
۱۳. شریفی فرد، امل؛ حربی، آزاده؛ بهارلو، مصطفی؛ منتخب یگانه، محمد. (۱۳۹۸). "طراحی و آزمودن الگویی از پیشایندهای رفتار اخلاقی". **اخلاق در علوم و فناوری**، ۱۴ (۴): ۱۱۱-۱۰۴.
۱۴. فقیهی، ابوالحسن؛ رضائی منش، بهروز. (۱۳۸۴). **اخلاق اداری. مطالعات مدیریت (بهبود و تحول)**، ۱۲ (۴۷): ۲۵-۵۰.
۱۵. لاری دشت بیاض، محمود؛ خادم، حمید؛ رستمی، امین؛ لاری دشت بیاض، عباس. (۱۳۹۶). "رفتار اخلاقی حسابداران تفاوت های بین عقاید و عمل". **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۶ (۲۲): ۵۰-۶۹.

۱۶. محمدی نژاد گنجی، علیرضا؛ جهانگیری خونساری، بابک. (۱۴۰۰). "تحلیل ساختاری عوامل مؤثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان مبتنی بر مدل اخلاقی لوزیر". **اولین همایش الکترونیک پژوهش‌های مدیریت، حسابداری و اقتصاد**، یزد.
۱۷. میرحسینی، ملیحه؛ معین الدین، محمود؛ حیرانی، فروغ؛ حاتمی نسب، سید حسن. (۱۴۰۰). "واکاوی مؤثرترین شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری: ضرورت اجتناب ناپذیر برای ارزیابی رفتار ایمن حسابداران". **فصلنامه علمی تخصصی طب کار**، ۱۳ (۱): ۶۲-۸۰.
۱۸. نمازی، محمد؛ رجب‌دری، حسین. (۱۳۹۹). **نظریه‌ها و کاربردهای اخلاق حرفه‌ای حسابداری**، تهران: انتشارات دانشگاه تهران.
۱۹. نوش فر، علی داد؛ محسنی، عبدالرضا؛ قاسمی، مصطفی. (۱۴۰۱). "فرا تحلیل عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی". **حسابداری دولتی**، ۸ (۲): ۱۴۳-۱۶۶.
20. Adekoya, AC., Oboh, CS., & Oyewumi, OR. (2020). "Accountants perception of the factors influencing auditors' ethical behaviour in Nigeria". **Heliyon**, 6 (6): e04271.
21. Barrow R. (2007), "An Introduction to Moral Philosophy and Moral Education", USA: **Routledge**.
22. Benkraiem, R., Uyar, A., Kılıç, M., & Schneider, F. (2021). "Ethical behavior, auditing strength, and tax evasion: A worldwide perspective". **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**. 43:1-14.
23. Budhiraja, S., & Modi, S. (2021). "Virtuousness and un/ethical behaviour: The moderating role of power distance culture in select Indian public sector undertakings". **IIMB Management Review**. 33(3): 214-224.
24. Duska, R., Duska, B., and Kury, K. (2018), **Accounting Ethics**, Third Edition, UK: **John Wiley & Sons**.
25. Fentim Darkwa, B., & Darkoh, P. (2023). "To be Ethical or Unethical in Organisation: The Role of Perceived Personal Values of Financial Accounting Students on their Ethical Behaviors". **Canadian Journal of Educational and Social Studies**, 3(1), 96-116.
26. Ismail, S., & Yuhani, N. (2018). "Determinants of ethical work behaviour of Malaysian public sector auditors". **Asia-pacific Journal of Business Administration**. 10(1): 21-34.
27. Melé, D. (2005). "Ethical Education in Accounting: Integrating Rules, Values and Virtues". **Journal of Business Ethics**. 57(1): 97-109.
28. Oboh, C.S. (2019). "Personal and moral intensity determinants of ethical decision-making: a study of accounting professionals in Nigeria". **Journal of Accounting in Emerging Economies**. 9 (1): 148-180.

29. Oboh, C.S., & Ajibolade, S.O. (2018). "Personal characteristics and ethical decision-making process of accounting professionals in Nigeria". **crawford journal of business & social sciences (CJBASS)**. 13 (1): 1-23.
30. Oboh, C.S., Ajibolade, S.O., & Otusanya, O.J. (2020). "Ethical decision-making among professional accountants in Nigeria: the influence of ethical ideology, work sector, and types of professional membership". **Journal of Financial Reporting and Accounting**. 18 (2): 389-422.
31. Odunayo, Jimoh., Adegbe, Folajimi Festus. (2022). "Independent of auditors and ethical behaviours in corporate financial reports of listed companies in nigeria". **Journal of economics, finance and management studies**. 5 (3): 496-508.
32. Sandelowski, M., Barroso, J. (2007). Handbook for Synthesizing Qualitative Research. New York: **Springer Publishing Company**. 312 p.



## **A Combination of Factors Influencing Auditors' Ethical Behavior to Maintain Public Confidence in the Profession**

**Maryam Mohsenzadeh Golafzani**

Ph.D. Candidate in Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran

**Mohsen Khodadadi<sup>1</sup>©**

Assistant Professor of Accounting, Rudsar and Amlash Branch, Islamic Azad University, Rudsar, Iran.

**Yasser Rezaei Pitenoeei**

Associate Professor of Accounting, University of Guilan, Rasht, Iran

(Received: May 20, 2023; Accepted: November 20, 2023)

Today, in studying the behavior of organizations, dealing with ethics and moral values is one of the requirements. The external symbol of organizations is formed by their ethical behavior, which is the result of various moral values that have emerged and developed in those organizations. The present study was conducted with the aim of describing the variable of ethical behavior and finding the factors affecting the ethical behavior of auditors; by studying several models of ethical behavior, several factors were identified as influencing factors on the ethical behavior of auditors. In the current research, meta-synthesis analysis was used to identify the factors influencing the ethical behavior of auditors, which was assisted by 10 elites. Finally, 11 components including: company's moral values, behavioral principles, beliefs, parental influence, education, moral infrastructure, ethical -based leadership style, individual factors, moral environment, moral-based supervision and conscience were selected as effective factors on auditors' ethical behavior. The findings of the current research can be a suitable way to improve the ethical behavior of auditors and lead to an increase in the quality of auditing and thus maintain public trust in the auditing profession.

**Keywords:** Ethical Behavior, Auditors, Meta-Synthesis Analysis.

---

<sup>1</sup> mkhodadadil@yahoo.com © (Corresponding Author)